

# Opodatkowanie pośrednika w modelu logistycznym opartym na dropshippingu

## Taxation of the agent in the logistics model based on dropshipping

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa w Instytucie Ekonomiczno-Społecznym Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

Maciej Sobiech

Doradca podatkowy, radca prawny, Dyrektor Oddziału Wielkopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Poznaniu

### Streszczenie

W ostatnich latach możemy zaobserwować rozwój modelu logistycznego sprzedaży opartego na tzw. dropshippingu. Rola sklepu internetowego sprowadza się do przyjmowania zamówień i wysyłania ich do dostawcy, który realizuje wysyłkę towaru do klienta. Pośrednik łatwiej dociera do klientów, często krajowych konsumentów. W artykule przedstawione zostały modele dropshippingu na rynku i związane z nimi skutki podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług.

**Słowa kluczowe:** dropshipping models, podatek od towarów i usług, pośrednik, sklep internetowy.

### Abstract

In recent years, we have observed the development of a logistics model based on the so-called drop shipping. The role of the online store comes down to take orders and send them to the supplier, which carries out the shipment of the goods to the customer. The agent is easier to reach customers, often domestic consumers. The article presents dropshipping models on the market and related tax effects in goods and services tax.

**Keywords:** dropshipping models, VAT, agent, online store.

## 1. WSTĘP

Pośrednictwo handlowe jest powszechnie występującym w obrocie międzynarodowym zjawiskiem, umożliwiającym dotarcie do zagranicznych klientów bez konieczności pokonywania różnorodnych barier: językowych, geograficznych, prawnych [1, s. 454]. W ostatnich latach w wielu krajach Unii Europejskiej, również w Polsce, rozpowszechniła się współpraca z zagranicznymi, głównie azjatyckimi, hurtownikami oparta na modelu logistycznym określanym jako dropshipping. Jest to model sprzedaży przez Internet polegający na przeniesieniu procesu wysyłki towaru na dostawcę. Rola sklepu internetowego sprowadza się do zbierania zamówień i przesyłania ich do dostawcy, który realizuje wysyłkę towaru do klienta. Pośrednikowi łatwiej dotrzeć do klientów, często konsumentów krajowych. Wraz z rozwojem tego zjawiska pojawiły się wątpliwości dotyczące oceny pozycji prawnej pośrednika zawierającego umowę z klientem krajowym, co wywiera bezpośredni wpływ na ocenę skutków podatkowych dokonywanych czynności przede wszystkim na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [2, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”]. Celem niniejszego opracowania jest opisanie występujących modeli dropshippingu oraz określenie

skutków podatkowych w podatku od towarów i usług w zależności od przyjętego rodzaju współpracy.

## 2. RODZAJE WSPÓŁPRACY OPARTEJ NA DROPSHIPPINGU

Polskie prawo nie reguluje sprzedaży opartej na tym modelu logistycznym i dlatego dropshipping jako forma współpracy nie jest zjawiskiem jednolitym. Skutki podatkowe zawartej umowy uzależnione będą od tego, na jakich zasadach ukształtowana została umowa między producentem (czy hurtownikiem) a sklepem internetowym. W praktyce gospodarczej dropshipping może być prowadzony w kilku modelach. Poniżej zostaną przedstawione te schematy współdziałania, które są najczęściej wykorzystywane w obrocie.

### 2.1. Model, w którym hurtownik jest sprzedawcą towaru, a sklep internetowy występuje jako pośrednik

W takim modelu sprzedawcą towaru jest hurtownik, a sklep internetowy występuje jako pośrednik. Rola sklepu sprowadza się do zbierania zamówień, inkasowania wpływów pieniężnych w postaci przelewów bankowych na jego rachunek bankowy oraz do przesłania zamówienia do dostawcy, który znajduje

się przeważnie na terytorium kraju trzeciego (poza Unią Europejską), najczęściej w Chinach. Hurtownik (sprzedawca) realizuje wysyłkę do klienta. Klient otrzymuje paragon lub fakturę VAT za pośrednictwo handlowe, opiewające na kwotę w wysokości prowizji, jaką sklep internetowy uzyskuje za pośredniczenie w sprzedaży danego produktu.

Skoro zatem podatnik, działający jako podmiot świadczący usługę pośrednictwa w internetowej sprzedaży towaru, w ramach przyjętego modelu dropshippingu, będzie ją wykonywał na rzecz nabywcy towaru z siedzibą w Polsce, to w konsekwencji na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. czynność ta podlega opodatkowaniu w kraju siedziby usługobiorcy. Wobec tego świadczona usługa pośrednictwa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce.

W celu stwierdzenia, czy dana osoba jest pośrednikiem, należy w pierwszej kolejności ustalić treść pojęcia „pośrednictwa”. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny [3, dalej „k.c.”] nie zawiera definicji legalnej, wobec czego należy się posłużyć znaczeniem słownikowym, w myśl którego pośrednictwo to: działalność osoby trzeciej mająca na celu porozumienie się między stronami lub załatwienie jakichś spraw dotyczących obu stron; kojarzenie kontrahentów w transakcjach handlowych oraz umożliwianie kontaktu uczestnikom rynku pracy [4].

Sądy administracyjne wielokrotnie analizowały skutki dropshippingu na gruncie prawa podatkowego. Dla wyznaczenia zakresu obciążeń podatkowych podmiotu prowadzącego sklep internetowy konieczne jest ustalenie w konkretnym przypadku, czy podatnik zawierał umowy we własnym imieniu, czy też ograniczał się do pośredniczenia w zawarciu umowy między stronami. W razie stwierdzenia, że w przyjętym przez podatnika modelu działalności gospodarczej istniały podstawy do zakwalifikowania obrotów uzyskanych przez niego jako obrotów z działalności handlowej prowadzonej we własnym imieniu i na własny rachunek, otrzymane od kupującego środki podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

TSUE wielokrotnie wypowiadał się w sprawach, w których spór dotyczył zakresu obciążenia pośrednika podatkiem od wartości dodanej. Z tego względu jego orzecznictwo może być pomocne w ocenie, czy sprzedawca był w swych działaniach samodzielny, czy też działał jako pośrednik zagranicznego przedsiębiorcy.

W wyroku z dnia 21 czerwca 2007 r. [5] na tle przepisu art. 13 część B lit. d pkt 1-5 szóstej dyrektywy [6] TSUE zauważył, że pojęcie „pośrednictwa” użyte w tym przepisie nie zostało zdefiniowane przez tę dyrektywę. Stwierdził jednak, że pojęcie to obejmuje działalność wykonywaną przez osobę pośredniczącą, która nie jest stroną umowy dotyczącej produktu finansowego i której działalność różni się od typowych świadczeń umownych wykonywanych przez strony tych umów. Według TSUE pośrednictwo stanowi usługę, która jest świadczona na rzecz strony umowy i za którą strona wypłaca wynagrodzenie jako za odrębną działalność polegającą na pośrednictwie. Owo pośrednictwo może obejmować m.in. wskazywanie stronie danej umowy okazji do zawarcia takiej umowy, kontaktowanie się z drugą stroną oraz negocjowanie w imieniu i na rzecz klienta warunków świadczeń wzajemnych, przy czym celem takiej działalności jest uczynienie wszystkiego, co niezbędne, aby dwie strony zawarły umowę, a sam

pośrednik nie ma żadnego interesu w zakresie treści umowy [zob. podobnie w kontekście art. 13 część B lit. d pkt 5 szóstej dyrektywy – 7, pkt 39].

Z kolei WSA w Opolu w wyroku z dnia 3 marca 2017 r. [8] zauważył, że przedstawiciel (zastępca) wyręcza swego mocodawcę w składaniu oświadczeń woli, a także może uczestniczyć w dokonywaniu czynności faktycznych prowadzących do zawarcia umowy. Przedstawiciel powinien ujawnić fakt działania w cudzym imieniu, by czynność prawna wywołała skutki po stronie reprezentowanego. Może to nastąpić w sposób wyraźny (przez wyraźne oświadczenie, przedstawienie dokumentu, z którego wynika umocowanie) lub dorozumiany. Ważne jest, by z całokształtu okoliczności dokonywania czynności prawnej wynikało, że dana osoba działa w cudzym imieniu, i by możliwe było ustalenie osoby reprezentowanego.

Wątpliwości powstają szczególnie wtedy, gdy pośrednik korzysta ze stron internetowych lub portali aukcyjnych, których struktura funkcjonalna stwarza u klienta wrażenie, że nabywa towar bezpośrednio od sprzedawcy. Pośrednicy, aby pozyskać klientów, wykorzystują często portale aukcyjne, przede wszystkim Allegro, gdzie towary wystawiane są w ramach opcji Kup Teraz. Złożenie oferty sprzedaży w takiej formule może u kupującego rodzić przekonanie, że zawiera umowę bezpośrednio ze sprzedawcą.

W wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r. [9] NSA przyjął, że nieuprawnione jest twierdzenie, że skarżący nie działał jako pośrednik, skoro oferował przedmioty polskim konsumentom na portalu aukcyjnym Allegro z opcją Kup Teraz, a warunkiem skorzystania z tej formy nabycia towaru było uprzednie zaakceptowanie regulaminu przez kupującego oraz udzielenie skarżącemu pełnomocnictwa do zakupu towaru w imieniu i na rzecz tego kupującego. Pełnomocnictwo to było udzielane w momencie skorzystania z opcji Kup Teraz. Kupujący zaś – co wynikało z zebranego materiału dowodowego – w pełni zdawali sobie sprawę, względnie przy zachowaniu zwykłej staranności mogli zdawać sobie sprawę z tego, że skarżący nie jest sprzedawcą towarów, lecz pośrednikiem (pełnomocnikiem).

Jednym z obowiązków sprzedawcy jest podanie ostatecznej ceny towaru (wraz z podatkami). W praktyce pośrednik często podaje cenę netto, by zwiększyć atrakcyjność swej oferty, a nie informuje nabywcy, że zakup towaru od zagranicznego sprzedawcy czyni go importerem. Najważniejsze obowiązki podatkowe ciążyą bowiem w takim wypadku na nabywcy, a nie na pośredniku. Zgodnie z treścią art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnikami z tytułu importu towarów są podmioty zobowiązane do uiszczenia cła, nawet gdy sprowadzany przedmiot jest z niego zwolniony, jego pobór został chociażby w części zawieszony albo zastosowano preferencyjną stawkę celną. Tak więc bezpośrednia wysyłka towarów przez producenta spoza Unii Europejskiej do polskiego klienta powoduje, że to ten ostatni (a nie sklep internetowy) będzie musiał rozliczyć VAT oraz załatwić formalności celne.

## 2.2. Model, w którym sklep internetowy występuje jako zastępca pośredni

Jeśli przedstawiciel nie ujawnia przy zawarciu umowy, że działa w cudzym imieniu, uznać należy, że skutki prawne czynności powstają po jego stronie, a osiągnięcie skutku w

postaci powstania praw czy obowiązków w sferze prawnej reprezentowanego wymaga dokonania dalszych czynności (przelew wiarygodności, przejęcie długu). W takich sytuacjach przedstawiciel występuje jako zastępca pośredni [10]. Zastępstwo pośrednie polega na dokonywaniu czynności prawnych we własnym imieniu, lecz na cudzy rachunek. Zarówno przedstawiciel, jak i zastępca pośredni dokonują czynności prawnych (także faktycznych) na rachunek osoby zastąpionej, a różnica polega na tym, że skutki prawne czynności zdziałanej przez przedstawiciela wkraczają bezpośrednio w sferę prawną osoby zastąpionej (art. 95 § 2 k.c.), w przypadku zaś czynności prawnej dokonanej przez zastępcę pośredniego tak się nie dzieje, zastępca pośredni bowiem powinien przenieść na osobę zastępowaną nabyte prawa i obowiązki [11, s. 258].

Zastępca pośredni dokonuje czynności prawnej we własnym imieniu, co będzie miało zasadnicze znaczenie dla wyznaczenia zakresu jego obowiązków i zakresu odpowiedzialności [12]. Nie ujawnia on osobie trzeciej (kontrahentowi, konsumentowi) osoby, w której interesie działa [13, s. 604]. Czasem zakwalifikowanie danej sytuacji jako zastępstwa pośredniego lub bezpośredniego uzależnione jest od wiedzy osoby trzeciej co do charakteru prawnego stosunku łączącego pośrednika z reprezentowanym w ten sposób, że przepisy o zastępstwie bezpośrednim znajdują zastosowanie jedynie wtedy, gdy zastępca działa w imieniu reprezentowanego, a osoba trzecia o tym wie lub z łatwością może się o tym dowiedzieć. W pozostałych sytuacjach należy stosować przepisy o zastępstwie pośrednim [14].

Z powyższego wynika, że przedstawiciel (zastępca) wyraża swego mocodawcę w składaniu oświadczeń woli, a także może uczestniczyć w dokonywaniu czynności faktycznych prowadzących do zawarcia umowy [15]. W kontekście zawarcia umowy w ramach dropshippingu za zastępcę pośredniego należy uznać sklep internetowy, który nie ujawnia w relacji z konsumentem swej rzeczywistej roli. Takie podejście pośrednika może ułatwić mu dotarcie do nabywcy i zawarcie z nim umowy sprzedaży, ale rodzi ryzyko podatkowe. Organy podatkowe mogą w takim przypadku uznać cenę uzyskaną od nabywcy za podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

### 2.3. Model hurtownia – dostawca towaru i sklep internetowy – sprzedawca dla klienta końcowego

W takim rozwiązaniu hurtownia sprzedaje towar sprzedawcy, a ten z kolei sprzedaje go klientowi końcowemu. Rolą hurtownika będzie dostawa towaru zgodnie z zamówieniem klienta. Niekiedy hurtownia przyjmuje na siebie dodatkowo np. obsługę reklamacji i zwrotów – niemniej w tym wypadku zmienia się jedynie miejsce składania reklamacji lub zwrotów, a nie podmiot za nie odpowiedzialny. W tym modelu odpowiedzialność z tytułu umowy sprzedaży będzie ponosił sprzedawca, a nie hurtownia. Umowa sprzedaży zawarta jest bezpośrednio z podmiotem, który prowadzi sklep internetowy, wystawia dowód zakupu klientowi końcowemu i do którego

kierowane są roszczenia związane z umową sprzedaży. Sprzedawca zarabia tutaj nie na prowizji, a na różnicy między ceną towaru w hurtowni a ceną uzyskaną od klienta końcowego (marża).

### 3. PODSUMOWANIE

Sposób opodatkowania pośrednika uzależniony jest od charakteru prawnego jego uczestnictwa i od przyjętych zasad współpracy z zagranicznym hurtownikiem. Jeśli pośrednik ujawnia nabywcy swoją rzeczywistą i prawną pozycję oraz uzyskuje od niego pełnomocnictwo do zawarcia umowy sprzedaży, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega wyłącznie prowizja uzyskana przez pośrednika. Uznanie pośrednika za zastępcę pośredniego może doprowadzić organy podatkowe do wniosku, że zawarł umowę we własnym imieniu i na własny rachunek, a w rezultacie do przyjęcia zasad opodatkowania takich, jak w trzecim z powyższej opisanych modeli.

#### Bibliografia:

- [1] S. Włodyka (red.), *Prawo umów handlowych* (System Prawa Handlowego, t. 5), Warszawa 2014.
- [2] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
- [3] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.
- [4] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/posrednicstwo;2506162.html>, dostęp: 27.06.2020.
- [5] Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-453/05 Volker Ludwig v. Finanzamt Luckenwalde, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0453>, dostęp: 27.06.2020.
- [6] Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednotwiona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- [7] Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 Commissioners of Customs & Excise v. CSC Financial Services Ltd., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0235>, dostęp: 27.06.2020.
- [8] Wyrok WSA w Opolu z dnia 3 marca 2017 r., I SA/Op 394/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F0D2EBC54B>, dostęp: 27.06.2020.
- [9] Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2018 r., I FSK 167/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/84C1D4563C>, dostęp: 27.06.2020.
- [10] A. Kidyba (red. nauk.), *Kodeks cywilny. Komentarz LEX. Tom I. Część ogólna*, Warszawa 2012.
- [11] Z. Radwański, *Teorie oświadczeń woli w świetle najnowszych zjawisk społecznych – komunikacji elektronicznej i ochrony konsumentów*, w: *Prawo prywatne czasu przemian. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Stanisławowi Sołtyśkiemu*, Poznań, 2005.
- [12] Uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 1 lutego 2011 r., III CZP 78/10, <http://www.sn.pl/sites/orzecnictwo/orzeczenia/1/iii%20czp%2078-10.pdf>, dostęp: 27.06.2020.
- [13] Z. Radwański, A. Olejniczak (red.), *Prawo cywilne – część ogólna* (System Prawa Prywatnego, t. 2), Warszawa 2019.
- [14] A. Kielijan, F. Grzegorzczak, *Zastępstwo pośrednie według PECL na tle porównawczym*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2009, nr 809.
- [15] Wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2019 r., I SA/Łd 536/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7EA9068B62>, dostęp: 27.06.2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 16.06.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 26.06.2020 r.

Adres autora: maciej.sobiech@isp-modzelewski.pl